



STEUERINFORMATIONEN

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

INFORMATIONS FISCALES

éditées par la Conférence suisse des impôts CSI
Union des autorités fiscales suisses

INFORMAZIONI FISCALI

edite della Conferenza svizzera delle imposte CSI
Associazione autorità fiscali svizzere

INFURMAZIUNS FISCALAS

edidas da la Conferenza fiscalas svizra CFS
Associaziun da las autoritads fiscalas svizras

D Impôts divers

**Imposition des gains
immobiliers
Février 2024**

Imposition des gains immobiliers

(Etat de la législation au 1^{er} janvier 2024)

Autor:

Team Steuereokumentation
Eidg. Steuerverwaltung

Auteur:

Team Documentation
Fiscale
Administration fédérale
des contributions

Autore:

Team Documentazione
Fiscale
Amministrazione federale
delle contribuzioni

Autur:

Team Documentaziun
Fiscala
Administraziun federala
da taglia

Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern
email: ist@estv.admin.ch
Internet: www.estv.admin.ch

TABLE DES MATIÈRES

1	INTRODUCTION	1
1.1	Accroissement de la valeur des immeubles	1
1.2	Imposition unique des gains immobiliers	1
1.3	Impôt spécial ou impôt sur le revenu et le bénéfice.....	2
2	SYSTÈMES D'IMPOSITION	3
2.1	Imposition au moyen d'un impôt spécial.....	3
2.2	Imposition différente selon le genre de gains immobiliers réalisés	3
2.2.1	Gains réalisés sur des immeubles faisant partie de la fortune commerciale.....	4
2.2.2	Gains réalisés sur des immeubles faisant partie de la fortune privée.....	5
2.3	Impôt personnel ou impôt réel.....	5
2.4	Aperçu des réglementations fédérale et cantonales	6
3	SOUVERAINETÉ FISCALE.....	7
3.1	Impôt cantonal et impôt communal	7
3.2	Délimitation de la souveraineté fiscale et lieu d'imposition	7
4	ASSUJETTISSEMENT À L'IMPÔT	8
4.1	Sujet fiscal	8
4.2	Exonération subjective de l'assujettissement	8
5	OBJET DE L'IMPOSITION	10
5.1	Gain immobilier proprement dit	10
5.2	Immeubles.....	10
5.3	Aliénation.....	11
5.3.1	Transferts de droit civil	11
5.3.1.1	Transferts de droit privé	11
5.3.1.2	Transferts reposant sur une décision de droit public	12
5.3.2	Transferts économiques	12
5.3.2.1	Opérations en chaîne	12
5.3.2.2	Transfert de droit de participations à des sociétés immobilières.....	13
5.3.3	Charges réelles grevant les immeubles à titre onéreux	14
5.3.4	Cas particuliers.....	14
5.3.4.1	Apport et prélèvement privé	14
5.3.4.2	Modification des rapports de participation dans une société de personnes.....	15
5.4	Exceptions à l'assujettissement objectif	15
5.4.1	Report de l'imposition	15
5.4.2	Exonération des gains de peu d'importance	18

5.4.3	Exonération en cas de longue durée de possession	18
5.4.4	Autres impôts et droits liés à la propriété	19
5.4.4.1	Droits de mutation	19
5.4.4.2	Taxe sur la plus-value	19
5.4.4.3	Cotisations de sécurité sociale	19
5.4.4.4	Commissions de courtage	19
6	IMPOSITION DANS LE TEMPS ET TAUX APPLICABLES	20
7	CALCUL DU GAIN IMPOSABLE	21
7.1	Produit de l'aliénation	21
7.2	Dépenses d'investissement	21
7.2.1	Prix d'acquisition.....	21
7.2.2	Impenses.....	23
7.2.3	Prise en considération de la dépréciation monétaire	24
7.3	Déductions	24
7.4	Compensation des pertes.....	26
8	CALCUL DE L'IMPÔT.....	27
8.1	Tarif proportionnel	27
8.2	Barème progressif.....	27
8.3	Suppléments en cas de brève durée de possession	28
8.4	Réductions en cas de longue durée de possession	29

Abréviations

ATF	Arrêt du Tribunal fédéral publié dans le Recueil officiel
CC	Code civil suisse
CO	Droit des obligations
Const.	Constitution fédérale de la Confédération suisse
IFD	Impôt fédéral direct
LHID	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes
LIFD	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct
TF	Tribunal fédéral

Cantons

Les liens dans la liste ci-dessous mènent aux *Feuilles cantonales*. Vous y trouverez des contenus relatifs, pour un canton donné, concernant les thèmes traités dans les chapitres 2, 3, 7.4 et 8.

AG	Argovie	NW	Nidwald
AI	Appenzell Rhodes-Intérieures	OW	Obwald
AR	Appenzell Rhodes-Extérieures	SG	St-Gall
BE	Berne	SH	Schaffhouse
BL	Bâle-Campagne	SO	Soleure
BS	Bâle-Ville	SZ	Schwyz
FR	Fribourg	TG	Thurgovie
GE	Genève	TI	Tessin
GL	Glaris	UR	Uri
GR	Grisons	VD	Vaud
JU	Jura	VS	Valais
LU	Lucerne	ZG	Zoug
NE	Neuchâtel	ZH	Zurich

1 INTRODUCTION

1.1 Accroissement de la valeur des immeubles

Les immeubles sont souvent vendus avec un bénéfice. En effet, le produit de la vente d'un bien-fonds est en règle générale supérieur au montant qu'il a fallu déboursier pour l'acquérir. Les raisons de cette augmentation de valeur sont multifactorielles.

La cause principale est certainement l'existence durable d'une **demande excédentaire** dans le parc immobilier, laquelle ne peut être satisfaite étant donné que la surface du sol est limitée et ne peut augmenter. Cet état de fait relève de nombreux facteurs, comme par exemple une concurrence accrue entre différents acteurs quant aux divers modes d'utilisation des sols (agriculture, industrie, habitation, trafic, loisirs, etc.), l'élévation des exigences concernant la qualité de l'habitat (par ex. logements plus grands) ou encore la forte attractivité du sol en tant que placement sûr de capitaux.

En outre, le renchérissement des coûts de construction ainsi que la dépréciation monétaire constituent eux aussi des facteurs importants contribuant à cette augmentation de valeur.

Les **activités des pouvoirs publics** ont également des répercussions sur l'accroissement de la valeur des immeubles. En effet, en raison de la raréfaction constante des terrains disponibles, les communes se voient contraintes de dépenser toujours davantage pour l'aménagement et l'équipement des terrains. En outre, les travaux de raccordement et de planification entrepris par les pouvoirs publics (extension et amélioration des conditions de trafic, des installations de fourniture du courant et de l'eau, l'élaboration de planifications urbaines, de quartiers et de zones) engendrent aussi une plus-value non négligeable pour les immeubles qui ont bénéficié de ces mesures.

1.2 Imposition unique des gains immobiliers

Les immeubles sont l'objet d'une **augmentation constante de leur valeur**, ce qui constitue la principale cause du gain réalisé lors de leur aliénation. Le gain en question n'est pas engendré par le transfert immobilier proprement dit, il est simplement réalisé à ce moment-là.

Une évaluation périodique de l'accroissement de valeur ou une imposition annuelle de l'augmentation de valeur accumulée (en tant que gain de fortune aux fins de l'impôt sur le revenu) serait probablement impossible pour des raisons pratiques.

Exonérer de tout impôt ce genre de gains réalisés sans aucune contre-prestation sous forme de travail serait également, pour des raisons purement pratiques, peu satisfaisant, d'autant que tout autre revenu est imposé.

C'est pourquoi une **imposition unique** des gains immobiliers lors de l'aliénation, moment où ils sont effectivement réalisés, paraît donc non seulement justifiée, mais semble être aussi la seule méthode possible permettant de résoudre les problèmes posés par leur évaluation. En l'occurrence, le gain réalisé peut être déterminé avec précision en soustrayant du prix de vente les dépenses d'investissement (prix de revient).

1.3 Impôt spécial ou impôt sur le revenu et le bénéfice

Les gains immobiliers peuvent être soumis à un **impôt spécial** – l'impôt sur les gains immobiliers – ou encore à l'**impôt général ou ordinaire sur le revenu ou le bénéfice**. Le Tribunal fédéral¹ (TF) comprend et qualifie l'impôt sur les gains immobiliers d'« impôt spécial sur le revenu ». Celui-ci remplace, dans la mesure de son objet, l'impôt général ou ordinaire sur le revenu et le bénéfice.

Le caractère unique du gain immobilier plaide en faveur d'un impôt spécial ou d'un impôt spécial sur le revenu. En effet, si le gain immobilier que réalise un contribuable est additionné à ses autres revenus, la progressivité des barèmes de l'impôt sur le revenu aura pour conséquence l'augmentation de la charge fiscale de l'ensemble de son revenu pour la période fiscale en question. L'imposition des gains immobiliers par le biais d'un impôt spécial exclut donc cet inconvénient et tient compte du fait que l'origine du gain – qui n'est en fait réalisé qu'une fois – réside dans l'augmentation continue de la valeur de l'immeuble.

Certains arguments militent toutefois en faveur d'une imposition par le biais de l'impôt ordinaire sur le revenu ou sur le bénéfice. On peut faire valoir, par exemple, que les gains immobiliers réalisés par un contribuable exerçant professionnellement le commerce d'immeubles représentent des « revenus provenant d'une activité lucrative », qu'il apparaît justifié d'imposer comme revenu professionnel.

¹ Voir Arrêt du Tribunal fédéral (ATF) 148 II 378 C. 4.3; 145 II 206 C. 2.2.2; ATF 139 II 373 C. 3.5.

2 SYSTÈMES D'IMPOSITION

L'imposition des gains immobiliers présente de grandes différences entre la Confédération et les cantons et entre les cantons eux-mêmes.

Deux systèmes sont appliqués pour l'imposition des gains immobiliers :

- **système moniste** ([art. 12 al. 4](#) de la [Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 \[LHID\]](#)). Tous les gains immobiliers sont soumis à un **impôt spécial distinct**, appelé « impôt sur les gains immobiliers », qui s'applique aussi bien aux gains réalisés par les personnes physiques qu'à ceux obtenus par les personnes morales. Il s'agit en l'occurrence d'un **impôt exclusif**, en ce sens que seul cet impôt est perçu sur ce type de gains, qui ne sont donc en principe frappés d'aucune autre charge fiscale ;
- **système dualiste** ([art. 12 al. 1 LHID](#)). Seuls les gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de la fortune privée des personnes physiques sont imposés séparément au moyen de cet impôt spécial. En revanche, les bénéfices faisant partie de la fortune commerciale (personnes morales ou personnes physiques exerçant une activité indépendante) ou les bénéfices immobiliers découlant d'une opération de nature professionnelle (gains réalisés par un commerçant d'immeubles dans l'exercice de sa profession) sont soumis à l'**impôt ordinaire sur le bénéfice resp. le revenu**. Ils sont donc simplement ajoutés aux autres bénéfices resp. aux revenus du contribuable.

2.1 Imposition au moyen d'un impôt spécial

Les cantons de ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TI et JU² connaissent le système moniste décrit ci-dessus, les autres le système dualiste.

Le canton de Genève connaît une règle particulière. Un impôt spécial est perçu immédiatement après le transfert de propriété. Les indépendants et les personnes morales soumettent en plus les gains immobiliers à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur le bénéfice. Pour remédier à la double imposition résultant de ce système, l'impôt spécial peut être déduit de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur le bénéfice ([art. 12 al. 1 LHID](#)).

2.2 Imposition différente selon le genre de gains immobiliers réalisés

Dans le système dualiste, des distinctions entre les diverses catégories de gains immobiliers sont établies, et ceux-ci sont soumis soit à un impôt spécial soit à l'impôt ordinaire sur le revenu (le bénéfice). La majorité des cantons et la Confédération appliquent ce système.

En matière de traitement fiscal, il convient donc, pour les personnes physiques, de faire une distinction entre les bénéfices réalisés sur la **fortune commerciale** (y compris les gains de nature professionnelle) et les gains réalisés sur la **fortune privée** du contribuable.

² Les gains réalisés par un commerçant en immeubles sont toutefois ajoutés à son revenu/bénéfice imposable.

Cette forme mixte d'imposition, qui évite la double imposition, est appliquée dans la majorité des cantons, parfois de façon combinée avec des exceptions.

L'**affectation** à l'une de ces deux catégories est particulièrement délicate pour les biens immobiliers qui sont **utilisés en partie à des fins commerciales et en partie à des fins privées**.

La question de la répartition est particulièrement importante pour les cantons qui ont un système dualiste, c'est-à-dire qui prélèvent un impôt spécial sur les gains immobiliers provenant de la fortune privée et un impôt sur le revenu, resp. sur le bénéfice, sur les gains provenant de la fortune professionnelle.

Cette distinction est également importante pour les cantons appliquant le système moniste, dans la mesure où ils soumettent tout de même à l'impôt sur le revenu ou le bénéfice les amortissements qui ont été effectués précédemment, même lorsque le gain immobilier proprement dit fait l'objet de l'impôt spécial.

Ainsi, tant en matière d'impôt fédéral direct ([art. 18 al. 2](#) de la [Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 \[LIFD\]](#)) que dans tous les cantons ([art. 8 al. 2 LHID](#)), on applique la **méthode dite de la prépondérance** pour savoir si l'immeuble appartient du point de vue fiscal à la fortune privée ou à la fortune commerciale. Selon cette méthode, les objets et les droits qui, par leur nature et leur objet, servent des intérêts privés doivent être affectés à des biens privés. Appartiennent en effet à la fortune commerciale tous les éléments de fortune qui servent, **entièrement ou de manière prépondérante**, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante.

Exemple :

Un restaurateur utilise les 30 % d'un immeuble lui appartenant (rez-de-chaussée) pour y exploiter un restaurant et loue à des tiers les appartements situés aux étages supérieurs, représentant 70 % de l'immeuble.

Selon la méthode de la prépondérance, l'immeuble en entier est considéré comme faisant partie de sa fortune privée.

2.2.1 Gains réalisés sur des immeubles faisant partie de la fortune commerciale

En vertu des [art. 18 al. 2](#) et [art. 58 al. 1 let. c LIFD](#), ainsi que selon la législation cantonale de LU, OW, GL, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, VD, VS, NE et GE ([art. 8](#) et [art. 24 al. 1 let. b LHID](#)), les gains en capital réalisés lors d'aliénations de valeurs immobilières viennent s'ajouter aux autres éléments du résultat d'exploitation et sont en principe soumis à l'**impôt ordinaire sur le revenu**, respectivement **le bénéfice** :

- les gains en capital faisant partie de la **fortune commerciale** (entrant dans l'actif commercial d'un contribuable exerçant une activité lucrative indépendante ou d'une société) ; ou
- provenant d'une **opération de nature professionnelle**, à savoir les gains réalisés par un commerçant en immeubles dans l'exercice de sa profession.

Remarque :

Selon la pratique du TF, il y a commerce professionnel d'immeubles imposable au sens d'une activité lucrative indépendante lorsque le contribuable procède à des achats et à des ventes d'immeubles de manière systématique et dans le but de réaliser un bénéfice. L'activité dans son

ensemble doit être à but lucratif. C'est notamment le cas lorsque le contribuable réalise fréquemment de telles opérations, qu'il fait appel à des fonds étrangers ou met à profit ses connaissances professionnelles. L'activité doit être considérée comme professionnelle si elle va au-delà de la simple gestion de la fortune privée.

Ces gains en capital sont donc simplement **ajoutés aux autres revenus/bénéfices**.

Dans les cantons de ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TI et JU, les gains réalisés sur des immeubles faisant partie de la fortune commerciale ou réalisés par un commerçant en immeubles dans l'exercice de sa profession sont en revanche soumis à un **impôt spécial sur les gains immobiliers** (cf. *chiffre 2.1*).

Certains de ces cantons prévoient des exceptions dans la mesure où les gains de nature professionnelle sont parfois tout de même soumis à l'**impôt ordinaire sur le revenu ou le bénéfice** :

- les gains de nature professionnelle dans la mesure où le prix d'acquisition et les impenses (dépenses entraînant une plus-value) dépassent la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu, soit lorsque des amortissements comptables ont été effectués : ZH, UR, SZ, NW, et TI ;
- les gains de nature professionnelle dans la mesure où le contribuable a effectué sur les immeubles en question des travaux leur apportant une augmentation de valeur, et dont le coût se monte au minimum à 25 % du prix d'acquisition : BE ;
- les gains réalisés par un commerçant d'immeubles comme faisant partie de son bénéfice commercial : JU.

2.2.2 Gains réalisés sur des immeubles faisant partie de la fortune privée

En matière d'impôt fédéral direct (IFD), les gains en capital réalisés par des particuliers lors de l'aliénation d'immeubles faisant partie de leur fortune privée sont, par contre, expressément **exonérés** ([art. 16 al. 3 LIFD](#)).

En revanche, dans tous les cantons, ces gains sont soumis à l'impôt sur les gains immobiliers. La LHID prescrit aux cantons de prélever un impôt sur les gains immobiliers ([art. 2 al. 1 let. d LHID](#) en lien avec l'[art. 129](#) de la [Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 \[Const.\]](#)). Les lignes générales sont fixées à l'[art. 12 LHID](#).

2.3 Impôt personnel ou impôt réel

Les deux systèmes d'imposition mentionnés aux pages précédentes se distinguent l'un de l'autre en fonction des caractéristiques qui suivent. Dans le cas de l'imposition des gains immobiliers par le biais de l'**impôt général sur le revenu**, l'impôt peut toujours être qualifié de **personnel**. Le seul critère servant au calcul de l'impôt est en effet la **capacité économique globale du contribuable**.

En revanche, dans le cas de l'**imposition séparée** des gains immobiliers, tous les cantons prélèvent, un **impôt spécial** sur les gains en capital réalisés sur les biens immobiliers, prélevé sans tenir compte, en principe, des autres conditions subjectives (revenu et/ou fortune) du contribuable, dont l'unique objet est le gain immobilier. L'impôt spécial répondant à ce type possède donc toutes les caractéristiques d'un **impôt réel**. En dérogation à cette règle, certains éléments subjectifs sont toutefois pris en compte dans les faits constitutifs du report d'imposition ([art. 12 al. 3 LHID](#)).

Remarque :

Les gains provenant de la vente de biens **mobiliers** sont exonérés d'impôt tant au niveau fédéral ([art. 16 al. 3 LIFD](#)) que dans tous les cantons ([art. 12 al. 1 LHID](#) a contrario).

2.4 Aperçu des réglementations fédérale et cantonales

Comme déjà expliqué, les gains immobiliers sont, selon les cantons, soit toujours soumis à l'impôt spécial (système moniste), soit imposés différemment selon que le gain immobilier provient d'immeubles faisant partie de la fortune privée ou de la fortune commerciale (système dualiste).

Pour un aperçu de l'imposition des gains immobiliers par la Confédération et les cantons, se référer au document « [Impôt sur les gains immobiliers, souveraineté fiscale et calcul de l'impôt sur les gains immobiliers](#) » des Brochures fiscales, tableau 1.

En outre, les dispositions spéciales suivantes s'appliquent dans les cantons :

- les gains immobiliers que le contribuable réalise dans l'exercice de sa profession, sont soumis à l'impôt sur le revenu, si des travaux apportant à ces immeubles une plus-value atteignant au moins 25 % du prix d'acquisition ont été exécutés : BE ;
- sont également soumis à l'impôt spécial les gains réalisés sur les fonds de placement immobiliers : BS ;
- impôt spécial à titre subsidiaire dans le cas où l'imposition par l'impôt sur le revenu ou le bénéfice n'est pas possible, quels qu'en soient les motifs : AG ;
- le gain réalisé lors de l'aliénation d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition qu'il soit supérieur à la valeur totale des investissements, est soumis à l'impôt spécial : NE ;
- tous les gains immobiliers sont en principe soumis à l'impôt spécial. Toutefois, vu que les gains réalisés sur la fortune commerciale (personnes morales et indépendants) sont également soumis à l'impôt sur le bénéfice ou sur le revenu, l'autorité fiscale n'émet qu'une attestation du montant à consigner. Le montant ainsi payé est imputé sur l'impôt ordinaire ou remboursé : GE ;
- les gains réalisés sur des immeubles dont le contribuable fait le commerce dans l'exercice de sa profession sont soumis à l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice : VS et JU.

3 SOUVERAINETÉ FISCALE

3.1 Impôt cantonal et impôt communal

Rappelons tout d'abord que la Confédération ne perçoit **aucun impôt spécial** sur les gains immobiliers.

En revanche, en vertu de l'[art. 12 al. 1 LHID](#), tous les cantons doivent prélever un tel impôt. Dans la plupart d'entre eux, l'impôt est prélevé uniquement par l'autorité cantonale. Il est cependant parfois perçu aussi bien par les communes que par le canton (BE, OW, FR, BS, SH, GR et JU), alors que dans les cantons de ZH et de ZG seules les communes prélèvent cet impôt, toutefois sur la base de prescriptions contenues dans la loi fiscale cantonale. Les cantons peuvent déterminer si l'impôt sur les gains immobiliers est prélevé par le canton ou par les communes ([art. 2 al. 2 LHID](#)).

Là où l'impôt sur les gains immobiliers est perçu exclusivement par le canton, les communes participent aussi, en règle générale, à son produit.

Pour un aperçu des souverainetés fiscales en matière d'impôt sur les gains immobiliers, se référer au document « [Impôt sur les gains immobiliers, souveraineté fiscale et calcul de l'impôt sur les gains immobiliers](#) » des Brochures fiscales, tableau 2.

Remarque :

Il est à noter que lorsque les gains immobiliers sont assujettis à l'impôt ordinaire sur le revenu ou sur le bénéfice l'impôt est perçu aussi bien par les communes que par le canton.

3.2 Délimitation de la souveraineté fiscale et lieu d'imposition

L'imposition des gains immobiliers (c.-à-d. réalisés à la suite de l'aliénation d'immeubles) est effectuée **là où se trouve l'objet**, à savoir par le canton (respectivement par la commune) dans lequel l'immeuble est situé.³

Si l'immeuble aliéné avec un bénéfice est sis sur le territoire de plusieurs cantons ou communes, le gain total sera réparti entre les cantons, respectivement entre les communes, proportionnellement à la valeur des parcelles sises sur le territoire des différents fors fiscaux.

³ Selon la jurisprudence du TF, cette règle est aussi applicable aux gains immobiliers réalisés dans le cadre du commerce professionnel d'immeubles. Voir à ce propos fédéral ATF131 I 249.

4 ASSUJETTISSEMENT À L'IMPÔT

4.1 Sujet fiscal

Toute **aliénation** (vente) d'un bien immobilier, d'une part de copropriété immobilière ou d'un droit distinct et permanent enregistré au Registre foncier (voir [art. 12 al. 1 LHID](#), par ex. droit de construction, droit de source, concession hydraulique et autres servitudes) entraîne l'assujettissement à l'impôt ([art. 12 al. 2 LHID](#)).

L'**aliénateur** (sujet fiscal) est en principe la personne qui est inscrite au Registre foncier en tant que **propriétaire de l'immeuble du point de vue du droit civil**. Cette personne physique ou morale est le sujet fiscal, pour autant qu'elle soit assujettie subjectivement à l'impôt dans le canton concerné. En raison de l'assimilation de la notion d'aliénation à la notion de transferts dits économiques, on considère également comme aliénateurs toutes les personnes qui possèdent le **pouvoir de disposer économiquement d'un immeuble** et qui le transfèrent à **titre onéreux**.

Dans le canton de NE, les personnes qui participent – de par la loi ou par contrat – au gain réalisé lors d'une opération assujettie à l'impôt sur les gains immobiliers sont traitées de la même façon que l'aliénateur. Il en va de même dans les cantons de BE et du JU, mais la participation au gain doit expressément résulter de la loi (voir la [Loi fédérale sur le droit foncier rural du 4 octobre 1991 \[LDFR\]](#)).

Lorsque les gains immobiliers sont soumis à un impôt spécial, les copropriétaires, les conjoints et les enfants mineurs sont en général assujettis de façon indépendante, et donc imposés séparément.

4.2 Exonération subjective de l'assujettissement

Les cantons possèdent de nombreuses exceptions à l'assujettissement. Les raisons de ces exonérations peuvent revêtir un **caractère subjectif** ou **objectif**.

Alors que dans le cas des exceptions objectives à l'assujettissement (*cf. chiffre 5.4*), les raisons de l'exonération fiscale se rapportent à l'immeuble lui-même ou à la cause de l'aliénation, **les exonérations subjectives ont trait à la personnalité du vendeur** (ainsi que, dans certains cas, de l'acheteur).

C'est ainsi que sont en règle générale subjectivement **exonérés** de l'impôt ([art. 23 LHID](#)) :

- la **Confédération et ses établissements**, dans les limites fixées par la législation fédérale ;

Remarque :

Etant donné que le droit fédéral prime sur le droit cantonal, une prescription expresse dans la législation cantonale n'est pas nécessaire. Quelques lois cantonales concernant l'impôt sur les gains immobiliers contiennent néanmoins des dispositions spéciales relatives à l'exonération fiscale de la Confédération et de ses établissements.

- les **cantons**, les **communes** et les paroisses ainsi que les **collectivités et établissements de droit public** régies par le droit cantonal ou communal, en vertu du principe selon lequel l'Etat ne doit pas s'imposer lui-même ;⁴
- les **Eglises nationales**, les **institutions d'utilité publique** ainsi que les **personnes morales expressément exonérées d'impôt** dans le canton, pour les gains réalisés sur des immeubles ayant servi directement au but idéal poursuivi et pour lequel l'organisation en question est déjà exemptée de l'assujettissement en matière d'impôt sur le bénéfice et le capital (buts publics, de culte, d'instruction, d'utilité publique, etc.).
Cette exonération en matière de gains immobiliers est soumise aux restrictions suivantes :
 - l'exonération ne concerne que les Eglises nationales (reconnues) et leurs paroisses, et ne s'étend qu'aux gains qu'elles réalisent sur leur propre territoire. Les institutions d'utilité publique ainsi que les personnes morales exonérées ne bénéficient en revanche d'aucune exonération : BE, LU, UR, SZ, ZG, FR, BS, AG, TI, VD, NE et JU ;
 - seules les Eglises nationales et certaines collectivités du droit communal sont exonérées d'impôt : ZH ;
 - seules les Eglises nationales et les paroisses sont exonérées d'impôt : GR ;
 - exonération partielle des caisses-maladie et des assurances-maladie pour les revenus et éléments de leur fortune qui ont un rapport direct avec l'exercice de leur activité : BS ;
 - les personnes morales qui sont normalement exonérées d'impôt sont tout de même soumises à l'impôt sur les gains immobiliers : GL, SO, SH, AR, AI, SG, TG, VS et GE ;
- les **Etats étrangers**, pour leurs immeubles suisses affectés exclusivement à l'usage direct de leurs représentations diplomatiques et consulaires, sous réserve de réciprocité ;
- les **entreprises de transport et d'infrastructure titulaires d'une concession** de la Confédération ;
- les personnes appelées en qualité officielle auprès des organisations intergouvernementales, institutions internationales, missions diplomatiques ou d'autres **organismes internationaux** ([art. 2 al. 2](#) de la [Loi sur l'Etat hôte du 22 juin 2007 \[LEH\]](#)) ;
- les **assureurs**, dans la mesure où leur revenu et leur fortune servent exclusivement à mettre en œuvre les assurances sociales ou à allouer ou à garantir des prestations d'assurances sociales ([art. 80 al. 1](#) de la [Loi fédérale sur la partie générale du droit des assurances sociales du 6 octobre 2000 \[LPGA\]](#)).⁵

Remarque :

La législation fédérale prescrit que les institutions de prévoyance professionnelle, les caisses indigènes d'assurances sociales et de compensation, les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, les personnes morales qui poursuivent des buts culturels et les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe, sont exonérés selon l'[art. 23 al. 1 let. d-g et i LHID](#), mais sont soumis dans tous les cas à l'impôt sur les gains immobiliers ([art. 23 al. 4 LHID](#)).

⁴ Dans le canton d'UR, de plus, les corporations Uri et Ursern ainsi que les communautés civiques sont exonérées d'impôt sur les gains immobiliers.

⁵ Confirmé par l'Arrêt du TF 2C_584 / 2009 du 24 février 2010.

5 OBJET DE L'IMPOSITION

L'objet de l'impôt sur les gains immobiliers n'est pas défini de manière uniforme dans les lois fiscales cantonales. Toutefois, tout gain réalisé lors de l'aliénation d'immeubles ou de parts d'immeubles sis dans le canton ainsi que les indemnités uniques reçues au titre des droits et servitudes durables grevant un immeuble est, en principe, soumis à l'impôt sur les bénéfices immobiliers.

L'objet de l'impôt est constitué en fait de trois éléments, à savoir le **gain immobilier**, l'**immeuble** proprement dit et l'**aliénation** ([art. 12 al. 1 et 2 LHID](#)). Il ne peut donc y avoir imposition du gain immobilier que si ces trois composantes sont réunies.

5.1 Gain immobilier proprement dit

Le gain immobilier peut être désigné comme étant l'objet de l'impôt au sens propre du terme. Ainsi que nous l'avons déjà mentionné dans l'introduction, le **gain imposable** (assiette de l'impôt) est le **bénéfice net provenant de l'aliénation d'un bien immobilier**.

L'impôt n'a donc pas pour objet un accroissement de la valeur de l'immeuble survenu en l'espace d'un certain laps de temps, mais bien l'augmentation de la valeur qui apparaît au moment de l'aliénation de cet immeuble. Cette plus-value résulte de la différence entre le **produit de l'aliénation** diminué des déductions autorisées par la loi et les **coûts d'investissement** (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses). En outre, les déductions autorisées peuvent varier selon le canton. S'agissant de la définition de ces notions et du mode de calcul du gain dans les divers cantons, *cf. chiffre 7*.

5.2 Immeubles

La LHID ne définit pas la notion d'immeuble. Toutes les lois fiscales cantonales se fondent sur la définition qu'en donne le [Code civil suisse du 10 décembre 1907 \(CC\)](#).

Ainsi, selon l'[art. 655 CC](#), sont réputés être des immeubles :

- les biens-fonds ([art. 2 let. a](#) de l'[Ordonnance sur le Registre foncier du 23 septembre 2011 \[ORF\]](#)) ;
- les droits distincts et permanents, immatriculés au Registre foncier (droits d'usufruit, droits de superficie, etc.) ;⁶
- les mines ;
- les parts de copropriété d'immeubles, par ex. propriété par étage (PPE).

Les lois fiscales des cantons de BE et du JU assimilent également aux immeubles les forces hydrauliques de même que les droits sur celles-ci.

⁶ Dans les cantons de SZ et SO, les constructions et les installations sur un fonds d'autrui en vertu d'un droit dérivé (par exemple un droit de superficie d'une durée inférieure à 30 ans) sont aussi considérées comme étant des immeubles.

Dans les cantons de GL et FR, les transferts d'un chalet de vacances ou autre construction similaire érigée sur le fonds d'autrui donnent également lieu à imposition, même s'ils ne sont pas inscrits en tant qu'immeubles au Registre foncier.

Le droit moderne en la matière soumet à l'impôt sur les gains immobiliers non seulement les états de fait relevant du droit civil, mais aussi certains **faits économiques**, comme par exemple l'aliénation d'une participation majoritaire dans une société immobilière (*cf. chiffre 5.3.2*).

5.3 Aliénation

Seule l'aliénation à titre onéreux, par laquelle l'augmentation de valeur d'un immeuble est réalisée, est soumise à l'impôt sur les gains immobiliers. C'est ainsi que, en principe, les dons n'y sont pas soumis.

Par aliénation pouvant conduire à la réalisation d'un gain immobilier imposable, il faut entendre tout acte – fondé sur le droit privé ou sur le droit public – qui a pour effet de **transférer** à un tiers le **pouvoir de disposition** réel ou économique d'un **immeuble**, ainsi que les actes visant le partage de la propriété d'un immeuble.

Si l'on est en présence d'un transfert de la propriété d'un immeuble, on parlera d'une **aliénation au sens du droit civil**. En revanche, s'il s'agit d'un transfert du droit de disposer – du point de vue économique – d'un immeuble, on qualifiera l'opération de « **transfert économique** ».

Ces deux genres d'aliénations sont soumises à l'impôt sur les gains immobiliers dans la mesure où elles conduisent entièrement ou partiellement à la réalisation d'un gain immobilier, et pour autant que le transfert en question ne soit pas expressément – aux termes de la loi fiscale – déjà exonéré de l'impôt.

5.3.1 Transferts de droit civil

5.3.1.1 Transferts de droit privé

Les transferts de droit privé sont des transferts de la propriété immobilière effectués sous le régime du droit civil suisse (CC, [Code des obligations du 30 mars 1911 \[CO\]](#)). Pour être valables, il faut qu'ils s'appuient sur une **cause juridique** (contrat, testament, etc.) et soient **inscrits au Registre foncier**. En règle générale, l'immatriculation au Registre foncier a un effet constitutif, de sorte que le jour de l'inscription marque en même temps la naissance du droit d'imposer le gain immobilier.

Parmi les principaux transferts de droit privé ouvrant la voie à une imposition sur les gains immobiliers, on compte notamment la vente, l'échange et l'apport d'un immeuble dans une société de capitaux ou une société coopérative. On peut également citer la donation ainsi que la dévolution d'hérédité n'ouvrant toutefois pas la voie à une imposition à proprement parler, mais à un report d'imposition sur les gains immobiliers.

5.3.1.2 Transferts reposant sur une décision de droit public

Les transferts reposant sur une décision de droit public constituent des aliénations ayant pour motif une obligation juridique découlant d'une loi fondée sur le **droit public**. Ils ont en effet lieu en vertu d'un **acte administratif** (décision, jugement) établi sur la base d'une telle loi.

Au nombre des transferts fondés sur une décision officielle, on compte ainsi les expropriations, les exécutions forcées (par ex. ventes aux enchères par l'Office des poursuites et faillites)⁷, les remaniements parcellaires et les remembrements, les planifications de quartiers, etc.

5.3.2 Transferts économiques

Par le terme de transfert économique on entend le **transfert durable – d'un point de vue économiquement – d'importants droits de disposition sur un immeuble**, sans qu'il y ait pour autant un transfert de propriété au sens du droit civil (changement de propriétaire au registre foncier avec authentification officielle de la mutation). Celles-ci sont traitées de la même manière que l'aliénation d'un bien immobilier ([art. 12 al. 2 LHID](#)).

Le motif juridique de ce type de transfert peut aussi bien être fondé sur une **transaction juridique privée** que sur une **décision de droit public**. Le but économique recherché, à savoir une modification du pouvoir de disposer des biens immobiliers, peut cependant être également atteint en dehors des formes juridiques susmentionnées.

Les transferts économiques peuvent prendre les formes les plus diverses. Leur assujettissement est prévu pratiquement par toutes les lois fiscales, le plus souvent par le biais d'une **clause générale**. Celle de l'[art. 12 al. 2 let. a LHID](#) est obligatoire pour les cantons en tant qu'exigence minimale. Cet impératif prend, d'une part, sa source dans le droit fiscal qui stipule que des états de faits économiques identiques doivent avoir des conséquences juridiques identiques. En outre, dans le but d'empêcher les évasions fiscales, les législations et la jurisprudence ont établi des règles permettant d'imposer également ces transferts économiques.

Les deux principaux types de transferts économiques sont décrits ci-après.

5.3.2.1 Opérations en chaîne

Les opérations en chaîne sont relativement fréquentes. Elles portent sur la **cession**, à titre onéreux, **du droit d'acquérir un immeuble**.

Elles relèvent d'un **contrat** (contrat de vente, contrat prévoyant un droit d'option, de rachat ou de préemption) ayant un immeuble pour objet. L'acquéreur se voit conférer de manière expresse, par une clause de substitution, la possibilité de faire succéder un tiers dans ses droits. Cette tierce personne a, par la suite, la faculté de faire inscrire l'opération au Registre foncier ou de faire en sorte qu'une personne intéressée puisse devenir une éventuelle partie prenante au contrat de vente. Ayant pour conséquence de pouvoir admettre, grâce à la clause de substitution, plusieurs personnes comme acquéreurs successifs de l'objet du contrat, cette opération porte dès lors le nom d'opérations en chaîne ou de « commerce par intermédiaire ».

⁷ Dans les cantons de NW, AG et de GE, la perception ne peut être effectuée que si les créanciers ont été entièrement payés.

Sous l'angle du droit civil, il n'y a, dans tous les cas, qu'un **seul changement de mains**, celui opéré entre le vendeur et l'acquéreur dont le nom est, en fin de compte, inscrits au Registre foncier.

Vu sous l'angle fiscal, les opérations en chaîne sont en revanche traitées différemment suivant les cantons. En règle générale, les transactions en chaîne dans lesquelles le vendeur cède les parties essentielles des droits de disposition inhérents à l'immeuble sont considérées comme des transferts économiques.

5.3.2.2 Transfert de droit de participations à des sociétés immobilières

On ne connaît pas de notion-type de la société immobilière. En fait, il s'agit pour la plupart de sociétés anonymes qui se caractérisent surtout par leur but, lequel consiste exclusivement ou principalement à **tirer un profit économique de l'augmentation de la valeur des immeubles** qu'elles possèdent, ou **de leur utilisation en tant que placement sûr ou rentable de capitaux**. La manière dont le profit en question est réalisé, que ce soit par l'utilisation de l'immeuble, son aliénation, sa location, son affermage ou encore en y édifiant des constructions n'a, en l'occurrence, aucune importance.

Or, les divers détenteurs de parts de sociétés immobilières exercent en commun les droits de disposer des immeubles, proportionnellement aux parts qu'ils possèdent. Par conséquent, on ne pourra parler d'un **transfert économique** – c.-à-d. d'un transfert des droits conférant la maîtrise – que si la **totalité** ou du moins la **majorité des parts** de la société sont aliénées.⁸ En effet, lors d'un transfert de la participation, la domination de la société – et, partant, le droit de disposer des immeubles compris dans l'aliénation – passent en effet en mains d'une tierce personne.

Les transactions de ce type sont par conséquent soumises à l'impôt sur les gains immobiliers, à raison du bénéfice qui se rapporte à l'ensemble de la propriété foncière de la société immobilière ([art. 12 al. 2 let. a LHID](#)).

Les cantons peuvent, en vertu de l'[art. 12 al. 2 let. d LHID](#), soumettre l'aliénation de **participations minoritaires** à l'impôt sur les gains immobiliers en tant que changement de propriétaire. En revanche, dans la plupart des cantons, elle ne tombe pas sous le coup de l'impôt sur les gains immobiliers, à moins que les actionnaires, dans une coopération délibérée, ne confèrent pratiquement à l'acheteur la propriété du bien immobilier dans le cas où la transaction aboutit à ce que l'acheteur acquière la majorité des actions.

Seuls LU, VD, VS, NE et GE font exception à cette règle et imposent également les gains provenant de l'aliénation de participations minoritaires.

Dans le canton de LU, les gains provenant de l'aliénation d'une participation minoritaire ne sont toutefois imposés que lorsque ces droits de participation concernent un droit de jouissance spécial (par ex. un droit d'habitation) grevant une unité d'habitation.

⁸ Canton de SZ : sont également imposables les transferts concernant une participation considérée comme « déterminante ». Cette condition est donnée lorsque, par ce transfert, une majorité des droits de vente déterminants ou un droit de jouissance spécial, est octroyé.

5.3.3 Charges réelles grevant les immeubles à titre onéreux

Les charges réelles grevant les immeubles sous la forme de **servitudes** de droit privé ou de **restrictions à la propriété** de droit public consacrent en quelque sorte un **partage** ou un **fractionnement des droits de propriété** sur un immeuble. Pour être considérée comme une aliénation, ce partage doit restreindre **durablement** (pour un temps illimité) et de **manière importante**, le droit de disposer de l'immeuble grevé et être effectué à **titre onéreux** ([art. 12 al. 2 let. c LHID](#)).

Ainsi, les lois fiscales de presque tous les cantons prévoient expressément que la charge grevant un immeuble limite son exploitation ou en diminue sa valeur vénale de manière essentielle et durable (pour une durée illimitée) et qu'elle donne lieu à une indemnité (indemnité unique ou périodique illimitée dans le temps). Elle est donc assujettie à l'impôt sur les gains immobiliers.

En revanche, les redevances annuelles et périodiques limitées dans le temps – telles que les droits de superficie d'une durée inférieure à 30 ans – sont soumises à l'impôt sur le revenu.

Les cantons de SZ, NW et TI n'imposent en principe que les indemnités uniques concernant des charges ou servitudes durables et importantes.

Dans le canton du TI, une indemnité périodique pour l'octroi d'un droit de superficie sur un terrain non aménagé constitue un revenu ordinaire. En revanche, dans le cas d'un terrain déjà construit, l'indemnité (unique ou périodique) versée par le titulaire du droit de superficie comprend d'une part, la prime d'utilisation du sol et, d'autre part, la prime à l'immeuble dont la propriété est transférée au titulaire. La première représente un revenu ordinaire alors que la seconde se réfère au transfert de propriété de l'immeuble et représente une plus-value.

Le canton de VD a une pratique analogue s'agissant des immeubles faisant partie de la fortune privée. Lors de la constitution d'un droit distinct et permanent sur un terrain entrant dans la fortune privée, le paiement d'une redevance en capital sera imposé au titre du revenu. Pour ce qui est des immeubles commerciaux, les indemnités en question sont toujours soumises à l'impôt sur le revenu ou le bénéfice.

Les dispositions légales des cantons de VS et GE⁹ soumettent, quant à elles, à l'impôt sur le revenu toutes les indemnités pour concession d'un droit de superficie, qu'elles soient constituées par des versements uniques en capital ou par des redevances périodiques.

Dans les autres cantons, ces indemnités tombent sous le coup de la clause générale. En l'occurrence, il s'agira de déterminer, à la lumière des critères cités, s'il y a eu ou non transfert économique.

5.3.4 Cas particuliers

5.3.4.1 Apport et prélèvement privé

Dans les cantons appliquant le système dualiste qui soumettent à l'impôt sur les gains immobiliers comme un impôt spécial les gains immobiliers réalisés sur les immeubles faisant partie de la fortune

⁹ Impôt spécial en cas de cession d'un droit du patrimoine privé / impôt sur le revenu dans tous les autres cas.

privée, et à l'impôt sur le revenu (bénéfice) ceux réalisés sur les immeubles faisant partie de la fortune commerciale (*cf. chiffre 2.2*), le **transfert dans la fortune commerciale d'immeubles – ainsi que de parts de la fortune privé – appartenant au patrimoine privé** est également soumis à l'impôt spécial, même s'il n'y a pas eu d'aliénation proprement dite ([art. 12 al. 2 let. b LHID](#)). Inversement, le transfert d'un immeuble appartenant à la fortune commerciale dans la fortune privée tombe sous le coup des impôts frappant le revenu ou le bénéfice.

En l'absence d'une réglementation légale de cette réalisation fiscale systématique, et donc d'une telle imposition, l'ensemble du bénéfice immobilier réalisé, c'est-à-dire la différence entre la valeur d'investissement et le produit de la vente, ne pourrait plus être imposé lors d'une vente ultérieure. Au lieu de cela, seule la différence entre la valeur à laquelle le bien immobilier a été apporté aux actifs de l'entreprise et le produit de la vente serait imposée. Par conséquent, la **différence entre le prix de revient et la valeur de cet apport** est imposée en tant que bénéfice immobilier au moment du transfert.

5.3.4.2 Modification des rapports de participation dans une société de personnes

Lors d'une modification des rapports de participation dans une société de personnes, un gain immobilier peut être réalisé et imposé si la modification en question a lieu à titre onéreux et que l'indemnité est plus élevée que la quote-part du prix de revient afférent à la partie aliénée.

5.4 Exceptions à l'assujettissement objectif

Les lois fiscales cantonales contiennent des dispositions qui exonèrent de l'impôt certains gains immobiliers, ou qui diffèrent le moment de l'imposition dans des cas déterminés.

Il convient d'établir tout d'abord une distinction de principe entre l'**exonération objective** et l'**exonération subjective**.

Les raisons de l'exonération objective tiennent à l'objet de l'impôt. Il s'agit avant tout de cas de transferts de la propriété dont les gains en découlant sont exonérés de l'impôt pour des raisons sociales, économiques ou autres.

Dans le cas des exonérations subjectives, les motifs résident pour l'essentiel dans la personne même de l'aliénateur (*cf. chiffre 4.2*).

Les exceptions objectives se rapportent en premier lieu à une série de transferts qui ne sont pas soumis à l'impôt. Mais elles peuvent aussi se rapporter à la nature du gain. C'est ainsi que dans la plupart des cantons, les gains dont le montant est peu important (gains bagatelles) sont exonérés de l'impôt. Le canton de GE renonce par ailleurs à toute imposition lorsque l'immeuble en question a été en possession de l'aliénateur durant plus de 25 ans.

5.4.1 Report de l'imposition

Les cantons admettent le **report de l'imposition** pour les gains réalisés à la suite de certaines aliénations. Ainsi, l'imposition n'a pas lieu immédiatement, mais est différée jusqu'à la prochaine aliénation imposable. Par conséquent, lorsqu'un immeuble a été acquis par le biais d'une aliénation avec

report de l'imposition, c'est le prix de la dernière aliénation ayant donné lieu à un impôt qui vaut comme prix d'acquisition.

De telles exceptions sont admises pour des raisons diverses, par exemple parce qu'une **caractéristique essentielle de l'aliénation imposable fait défaut** (pas de transfert de la propriété, ni des droits de disposer de l'immeuble) ou parce que les **gains réalisés** sont exemptés de l'impôt **pour des raisons économiques ou sociales**. Plus précisément, l'imposition en vertu de la LHID est différée lors d'avancement d'hoirie, dévolution d'hérédité, donation, lors de certains transferts de propriété entre époux, en cas de remaniement parcellaire et en cas d'achat de remplacement de terres agricoles et sylvicoles ou de biens d'habitation occupés par le propriétaire ([art. 12 al. 3 LHID](#)). Les reports d'impôt sont également applicables à diverses formes de restructuration en vertu du droit fédéral ([art. 12 al. 4 let. a LHID](#)).

Ces systèmes de report de l'imposition, réglés de manière exhaustive dans la LHID, varient sur la base de critères différents d'un canton à l'autre.

Reports de l'imposition dans les cantons

Genre d'aliénation	Report de l'imposition
Aliénations à la suite de dévolution d'hérédité (succession, partage successoral, legs) et d'avancement d'hoirie ;	Tous les cantons, à l'exception de :
- dito, l'impôt est reporté dans les cas d'avancements d'hoirie si la contrepartie est inférieure à 80 % de la valeur marchande ;	SH
- dito, mais l'imposition est également différée lorsque la prestation du cessionnaire consiste exclusivement en la reprise d'une charge constituée de créances hypothécaires, en faveur de tiers ou en la constitution d'un droit d'habitation ou d'un usufruit en faveur du cédant ;	NE
Aliénations à la suite de donations .	Tous les cantons, avec une réserve pour BE ¹
- dito, l'impôt est reporté en cas de donation mixte que si la différence entre la valeur marchande et le prix d'achat convenu représente au moins 25 % de la valeur marchande ;	GL
- dito, l'impôt est reporté en cas de donation si la contrepartie est inférieure à 80 % de la valeur marchande ;	SH
- dito, mais l'imposition est également différée lorsque la prestation du donataire consiste exclusivement en la reprise d'une charge constituée de créances hypothécaires ou en la constitution d'un droit d'habitation ou d'un usufruit en faveur du donateur.	NE
Aliénations à la suite d' échanges sans soulte d'immeubles sis dans le canton et ayant approximativement la même surface et la même valeur ;	BL, NE, GE
Aliénations en rapport avec la constitution, la modification ou la liquidation du régime matrimonial , pour autant que les époux soient d'accord ;	ZH, UR, OW, GL, ZG, FR, SO, BL, SH, GR, TI, VD, NE, GE
Aliénations fondées sur des mutations entre personnes faisant partie de la même famille ;	
- entre époux ;	SH, AG, TG, VS, GE
- entre époux, mais uniquement pour les aliénations suite au divorce ;	VD
- entre époux, également à la suite d'une liquidation de régime matrimonial, également entre partenaires enregistrés, pour autant que les deux	LU, UR, NW

Genre d'aliénation	Report de l'imposition
partenaires soient d'accord ;	
- sur demande des deux époux, pour s'acquitter d'une obligation ou créance découlant du régime matrimonial ou du droit du divorce ;	ZH, BE, SZ, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, BL, AR, AI, SG, GR, AG, VD, VS, JU
En cas d'aliénation de l' habitation (maison ou appartement) ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénation, dans la mesure où le produit ainsi obtenu est affecté, dans un délai approprié ¹⁰ , à l'acquisition ou à la construction en Suisse d'une habitation servant au même usage .	Tous les cantons, avec une réserve pour GE ²
Aliénations avec acquisition, dans un délai déterminé, d'un immeuble de remplacement de même valeur sis en Suisse, faisant partie de l' actif immobilier nécessaire à l'exploitation ;	ZH, UR, SZ, SO ³ , BS, BL, TI, JU
- dito, mais uniquement en cas de emploi dans le même canton ;	NW
- dito, mais il n'est pas nécessaire que l'immeuble de remplacement soit de même valeur ;	JU
- dito, mais si l'immeuble peut avoir été vendu pour de simples raisons financières, l'immeuble de remplacement doit en revanche remplir la même fonction sur le plan de l'exploitation ;	BE
- dito, mais seulement si le propriétaire est une personne morale exonérée de l'assujettissement régulier à l'impôt mais en principe soumise à l'impôt sur les gains immobiliers.	LU, SH, AR, AI, SG, TG
En cas d'aliénation d'un immeuble à l'Etat, à une commune ou à une corporation de droit public ayant son siège dans le canton pour cause d'utilité publique ou d'intérêt général avec acquisition, dans un certain délai, d'un immeuble de remplacement.	GE ²
En cas d'aliénation totale ou partielle d'un immeuble agricole ou sylvicole , à condition que le produit de l'aliénation soit utilisé dans un délai raisonnable pour l'acquisition d'un immeuble de remplacement exploité par le contribuable lui-même ou pour l'amélioration d'immeubles agricoles ou sylvicoles appartenant au contribuable et exploités par lui-même.	Tous les cantons, à l'exception de BS, avec une réserve pour GE ²
Aliénations fondées sur des actes administratifs (remembrements) :	
- réunions et remaniements parcellaires ;	Tous les cantons
- établissement de plans de quartiers ;	Tous les cantons à l'exception de ZG
- rectifications de limites ou de frontières ;	Tous les cantons
- arrondissement d'une aire agricole ;	Tous les cantons, à l'exception de BL
- planification de droits de jouissance ou d'usufruit.	ZG
Aliénation à la suite d'une expropriation ou aliénation volontaire motivée par l'imminence d'une expropriation ;	UR ⁴ , SZ ⁴ , OW ⁴ , ZG, FR, BS, SH ⁵ , AR, AI, SG, GR, NE, JU
- dito, mais seulement en cas de emploi (réinvestissement) ;	SO, BL, AG ⁶ , VD, GE
- dito, mais uniquement dans la mesure où l'exproprié reçoit à titre de remplacement un immeuble similaire situé en Suisse ou dans le canton.	LU

¹⁰ Dans environ la moitié des cantons, le délai est généralement de deux ans. Dans les autres cantons, il peut être compris entre un et cinq ans. Dans certains cas, il s'applique à la fois à la période précédant et suivant la vente.

Genre d'aliénation	Report de l'imposition
Aliénations purement formelles , sans qu'il y ait modification des droits de participation appréciables en argent, en particulier lors de la transformation de raisons individuelles, de sociétés en nom collectif et de personnes morales.	ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, AG, TI, JU
En cas de fondation par apport , de fusion ou de réunion semblable et de scission d'entreprises :	ZH, SZ, GL, JU
- dito, mais uniquement en relation avec une restructuration ;	UR, NW, BS, BL, AG, TI
- dito, mais seulement dans le cadre de la restructuration des sociétés exonérées d'impôt mais soumises à l'impôt sur les gains immobiliers ;	LU, ZG, SG
- dito, mais uniquement en cas de fusion ou de division d'institutions de prévoyance.	SH, VD
Aliénations à la suite d' exécution forcée , mais uniquement si les créanciers ne peuvent pas récupérer entièrement leur dû.	Pas de report de l'impôt mais exonération dans les cantons de NW, FR, BL, AG, GE, JU
En cas de nouvelle réalisation d'un immeuble que le créancier hypothécaire ou la caution a acquis en cas d'exécution forcée par voie d'enchères , pour autant que le bénéfice ne dépasse pas la créance garantie au moyen de l'hypothèque.	Pas de report de l'impôt mais exonération dans les cantons de FR, BL, GE

Remarques :

- ¹ Octroi de l'exonération lorsqu'il s'agit de donations faites aux descendants et aux héritiers présomptifs, avec reprise des hypothèques en faveur de tiers, ainsi que de donations faites à des tiers sans reprise des hypothèques.
- ² L'impôt est d'abord prélevé immédiatement, puis est remboursé. Il redeviendra exigible lors de l'aliénation de l'immeuble de remplacement.
- ³ Report de l'impôt uniquement pour les personnes morales exonérées de l'impôt sur le bénéfice.
- ⁴ Report de l'impôt uniquement en cas d'expropriation en vue d'un remaniement parcellaire ou d'expropriation imminente ; SZ et OW. Dito UR pour autant qu'aucune indemnisation ne soit versée.
- ⁵ En cas de remembrement lors de procédures d'expropriation ou d'expropriation imminente ; l'impôt est réduit de 50 % en cas d'expropriation.
- ⁶ Report de l'impôt uniquement si le propriétaire habite personnellement l'immeuble en question.

5.4.2 Exonération des gains de peu d'importance

Dans la plupart des cantons, il existe, afin de simplifier le prélèvement de l'impôt, une **limite d'imposition** au-dessous de laquelle les gains immobiliers ne sont pas imposés.

Pour un aperçu de la réglementation applicable dans les cantons, se référer au document « [Impôt sur les gains immobiliers, souveraineté fiscale et calcul de l'impôt sur les gains immobiliers](#) » des Brochures fiscales, tableau 3.

5.4.3 Exonération en cas de longue durée de possession

Seul le canton de GE exonère encore de l'impôt les gains réalisés sur des immeubles qui ont été vendus après une longue durée de possession, supérieure à 25 ans.

5.4.4 Autres impôts et droits liés à la propriété

5.4.4.1 Droits de mutation

Le transfert d'immeubles en tant que tel est soumis aux droits de mutation¹¹ (parfois appelés impôt, contribution, taxe ou émoulement). Il s'agit donc d'un impôt sur les transactions juridiques perçu par les cantons et/ou les communes. L'impôt est en principe prélevé sur le prix d'achat et représente entre 1 % et 3,3 % de la valeur vénale du bien immobilier transféré. Dans certains cantons, seuls des émoulements du Registre foncier sont perçus.

5.4.4.2 Taxe sur la plus-value

Conformément aux prescriptions fédérales dans le domaine du droit de l'**aménagement du territoire**, les cantons étaient tenus d'introduire, au 1^{er} mai 2019 au plus tard, une taxe sur la plus-value correspondant aux exigences minimales de la [Loi fédérale sur l'aménagement du territoire du 22 juin 1979 \(LAT\)](#), [art. 38a al. 4](#) en relation avec l'[art. 5 LAT](#)). La taxe sur la plus-value doit compenser au moins 20 % des avantages résultant des mesures d'aménagement, c'est-à-dire de la plus-value résultant du classement durable de terrains en zone à bâtir. La taxe n'est exigible que lorsque le bien-fonds est construit ou aliéné ([art. 5 al. 1^{bis} LAT](#)). La taxe perçue est déduite du gain en tant que partie des impenses ([art. 5 al. 1^{sexies} LAT](#)).

Pour les particuliers et, dans les cantons monistes, pour les immeubles faisant partie de la fortune commerciale, la taxe sur la plus-value est donc déductible de l'assiette de l'impôt sur les gains immobiliers.

Dans le cas des indépendants et des personnes morales des cantons dualistes, de même que pour l'IFD, la taxe sur la plus-value est considérée comme un investissement, c'est-à-dire que les coûts d'investissement sont augmentés de la taxe sur la plus-value, réduisent ainsi le montant de la plus-value soumise à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur le bénéfice.

5.4.4.3 Cotisations de sécurité sociale

Les gains immobiliers réalisés par les indépendants font partie du revenu soumis à l'AVS et sont soumis aux cotisations du 1^{er} pilier. Aucune cotisation sociale n'est due sur les bénéfices des personnes morales ou sur les dividendes.

5.4.4.4 Commissions de courtage

Depuis début 2019, le lieu d'imposition des commissions de courtage (commissions d'intermédiaire) provenant de transactions immobilières est toujours le domicile du courtier ou le siège de la société de courtage si celle-ci est située en Suisse ([art. 4 al. 2 let. g](#) et [art. 21 al. 1 let. d LHID](#)). Auparavant, les lieux d'imposition étaient différents pour les personnes physiques et morales. Les dispositions analogues de la LIFD, déjà conçues de cette manière, sont restées inchangées ([art. 4 al. 1 let. d](#) et [art. 51 al. 1 let. e LIFD](#)).

¹¹ Voir à ce sujet l'article « [Droit de mutation](#) » du recueil Informations fiscales.

6 IMPOSITION DANS LE TEMPS ET TAUX APPLICABLES

En ce qui concerne les gains immobiliers soumis à un impôt spécial, il existe deux systèmes différents relatifs à l'imposition dans le temps et à la détermination du taux d'impôt à appliquer. Dans la plupart des cantons, l'impôt sur les gains immobiliers **frappe chaque gain pris séparément**. Les autres cantons imposent en revanche **globalement** les divers gains immobiliers réalisés durant un certain laps de temps.

Les modalités cantonales se présentent comme suit :

- chaque gain immobilier est imposé séparément. Le taux d'impôt applicable
 - dépend du **montant de chacun des gains** pris isolément et de la **durée de possession** : ZH, LU, GL, ZG, SO, SH, AR, AI¹², SG, TG, VS et NE¹³ ;
 - est fonction uniquement de la **durée de possession** : UR, OW, NW, FR, AG, TI, VD et GE ;
 - est fonction de la durée de possession et du quota d'investissement : BS ;
- les divers gains réalisés au sein d'une certaine période sont additionnés et **imposés globalement**. Le taux d'impôt applicable est donc fonction du total de tous les gains obtenus au cours d'un certain laps de temps :
 - total des gains réalisés au cours des 12 derniers mois : BL ;
 - total des gains réalisés au cours de la même année civile : BE, SZ et GR. Idem, mais pour les entreprises tenant une comptabilité, le même exercice comptable est parfois aussi valable : JU.

Remarque :

Pour ce qui est de l'imposition dans le temps des gains immobiliers soumis aux impôts ordinaires sur le revenu ou le bénéfice, nous renvoyons le lecteur aux articles « [Imposition des personnes morales](#) » et « [Impôt sur le revenu des personnes physiques](#) », contenues dans le recueil Informations fiscales.

¹² Les diverses aliénations de parties d'immeubles constituées par des éléments d'un même ensemble doivent, si elles ont lieu dans un laps de temps inférieur ou égal à 5 ans, être additionnées et imposées comme un tout.

¹³ En cas d'aliénation simultanée ou successive de plusieurs immeubles formant une unité économique, c'est le gain global de ces aliénations qui est pris en considération pour le calcul de l'impôt.

7 CALCUL DU GAIN IMPOSABLE

Le gain imposable résulte de la **différence** entre le **produit de l'aliénation** et les **dépenses d'investissement**, moins les déductions légales ([art. 12 al. 1 LHID](#)).

7.1 Produit de l'aliénation

Le produit de l'aliénation comprend, outre le **prix de vente**, toutes les **autres prestations** que l'aliénateur réalise par le biais de la vente de son immeuble.

Par « autres prestations » de la part de l'acheteur, on entend par exemple, les dépenses suivantes : la prise en charge de l'impôt sur les gains immobiliers, l'indemnisation du vendeur pour les frais de déménagement et de remise en état des lieux, toute indemnisation versée pour des inconvénients d'ordre commercial, de même que les pertes de gains subies lors du déménagement, la constitution d'une rente viagère ou d'un droit d'habitation en faveur du vendeur, ainsi que la reprise par l'acquéreur de dettes de l'aliénateur.

L'acheteur fournit notamment une « autre prestation » lorsqu'il s'engage par exemple non seulement à payer le prix d'achat indiqué dans le Registre foncier, mais en même temps à conclure avec le vendeur un contrat d'entreprise portant sur la construction d'une maison familiale, livrable clés en mains, à un prix déterminé à l'avance.

Il est à noter que lorsque le prix de vente indiqué par les parties est manifestement inférieur à la valeur vénale de l'immeuble en question, l'autorité fiscale a – dans plusieurs cantons – le droit d'établir d'office la valeur de l'aliénation.

7.2 Dépenses d'investissement

Le prix de revient se compose en principe du **prix d'acquisition** augmenté des **impenses**, à savoir des dépenses qui ont été effectuées pour améliorer l'immeuble ou en augmenter la valeur ([art. 12 al. 1 LHID](#)). Dans la mesure de ses impenses, l'aliénateur ne réalise en effet aucun bénéfice, de sorte qu'elles sont déduites du produit de la vente lorsqu'il s'agit de déterminer le gain imposable.

7.2.1 Prix d'acquisition

Est réputé prix d'acquisition le prix auquel l'aliénateur avait acquis l'immeuble. Il s'agit normalement de l'ancien prix d'achat tel qu'il figure dans le contrat d'achat sous la forme d'acte authentique, y compris toutes les autres prestations fournies au vendeur par l'acheteur.

Lorsque l'immeuble a été acquis de longue date, il est souvent difficile, voire impossible, d'établir avec précision quel avait été le prix d'achat. Afin d'éviter, d'une part, de frapper trop lourdement l'aliénateur d'une ancienne propriété et, d'autre part, afin d'assurer une perception efficace de l'impôt, la plupart des lois fiscales cantonales prévoient dans ces cas des **dispositions particulières** concernant la détermination du prix d'acquisition. En l'absence de prescriptions de la LHID, les réglementations cantonales diffèrent.

En lieu et place du prix effectivement payé alors, la valeur fiscale que l'immeuble en question possédait à un certain moment est alors souvent prise en considération (**valeur s'y substituant**, [art. 12 al. 1 LHID](#))

La valeur imposable est calculée en prenant en considération la valeur de la propriété **définie légalement rétroactivement** :

- plus de **10 ans** :
 - le contribuable peut invoquer, comme prix d'acquisition, l'estimation fiscale de l'immeuble 10 ans avant l'aliénation : SH et VD (pour autant que, dans la fortune privée, elle ait été établie après l'achat) ;
 - le contribuable peut invoquer, comme prix d'acquisition, l'estimation fiscale de l'immeuble 10 ans avant l'aliénation, majorée de 30 %, pour les villas et appartements, ou bien alors la valeur fiscale 5 ans avant l'aliénation, mais sans majoration, pour les immeubles locatifs : GE ;
 - dans le cas où la vente concerne une parcelle bâtie, les frais d'investissement peuvent être calculé de façon forfaitaire (selon la durée de possession : 65-80 % du produit de l'aliénation) : AG ;
 - aussi bien pour les terrains bâtis que non bâtis : les frais d'investissement peuvent être calculés de façon forfaitaire (en pourcent du produit d'aliénation, en fonction de la durée de possession) : OW ;
- plus de **15 ans** : le contribuable peut invoquer, comme frais d'investissement la valeur fiscale de l'immeuble fixée au moins quatre ans avant son aliénation : FR ;
- plus de **20 ans** : le contribuable peut invoquer, comme prix d'acquisition, dans les cantons de ZH, BL, AR, AI et SG la valeur vénale (officielle) ou, dans le canton du TI, la valeur d'estimation que l'immeuble avait 20 ans avant son aliénation. En outre, la valeur fiscale peut être invoquée dans le canton de TG, mais seulement pour la fortune privée ;
- plus de **25 ans** :
 - le contribuable peut invoquer, comme prix d'acquisition, la valeur fiscale que l'immeuble avait 25 ans avant son aliénation au lieu du prix d'acquisition : UR ;
 - le contribuable peut invoquer, comme prix d'acquisition, la valeur cadastrale que l'immeuble avait 25 ans avant son aliénation : NE ;
 - le contribuable peut invoquer, comme prix d'acquisition, la valeur vénale que l'immeuble avait 25 ans avant son aliénation : ZG ;
- plus de **30 ans** :
 - le contribuable peut invoquer, comme prix d'acquisition la valeur cadastrale que l'immeuble avait 30 ans avant son aliénation, majorée de 25 %. Pour les immeubles non- agricoles dont les estimations de valeur cadastrale sont entrées en force depuis janvier 1989, il n'y a pas cette surtaxe de 25 % : LU ;
 - la valeur vénale que l'immeuble avait il y a 30 ans peut être invoquée si l'aliénation déterminante a eu lieu il y a plus de 30 ans : GL ;
 - le contribuable peut invoquer, comme prix d'acquisition, la valeur vénale que l'immeuble avait 30 ans avant son aliénation, pour autant que celle-ci soit supérieure au prix d'achat effectivement payé à l'époque : SO ;
 - le contribuable peut faire valoir, comme prix d'acquisition, la valeur officielle en vigueur 30 ans avant l'aliénation : JU.

La valeur imposable du bien avant une certaine date fixée par la loi est prise en compte. Dans le canton de BS, par exemple, la valeur réelle au 31 décembre 2001 peut être utilisée à la place du prix d'achat pour autant qu'il ait eu lieu avant cette date.

Si le **prix d'acquisition ne peut pas être défini** avec précision, la valeur déterminante sera :

- la valeur vénale au moment de l'acquisition. Si le moment de l'acquisition ne peut pas être défini avec précision, le contribuable pourra invoquer, comme prix d'acquisition, la valeur fiscale (sans déduction) que l'immeuble avait 25 ans avant son aliénation : SZ ;
- égale à 150 % de l'estimation fiscale effectuée au moment de l'acquisition : NW ;
- la valeur fiscale en matière d'impôt sur la fortune au moment de la dernière aliénation ayant donné lieu à une imposition : GR ;
- la valeur vénale au moment de l'acquisition. Si le moment de l'acquisition ne peut pas être défini avec précision, ce sera la plus ancienne estimation de la valeur vénale encore connue : SG ;
- la valeur cadastrale au 1^{er} janvier 1977 peut être invoquée comme prix d'acquisition : VS ;
- la valeur cadastrale de l'immeuble à la date d'acquisition : NE.

7.2.2 Impenses

Outre le prix d'acquisition, les dépenses d'investissement comprennent également les impenses. On entend par là les **dépenses entraînant une amélioration ou une plus-value durable de l'immeuble** en question, c.-à-d. celles qui augmentent durablement sa valeur d'utilisation, respectivement la valeur de l'actif net, comme par exemple les nouvelles constructions, les agrandissements, les transformations, les travaux d'aménagement et de raccordement, les améliorations foncières et les constructions destinées à la protection des rives.

En effet, il convient d'établir une distinction entre ces dépenses entraînant une plus-value, qui sont imputables, et les **dépenses qui n'ont d'autre but que de maintenir la valeur de l'immeuble**. Ce sont notamment tous les frais engagés pour des révisions, des réparations ainsi que pour le remplacement d'installations hors d'usage (frais d'entretien), qui, en règle générale, ont déjà été déduits dans le cadre de l'impôt général sur le revenu. Ainsi, les dépenses consacrées à l'entretien usuel ou à la gérance d'immeubles ne constituent pas une plus-value, ne font donc pas partie du prix de revient et ne sont dès lors pas déductibles du gain immobilier.

Sont en règle générale dans tous les cantons **assimilés aux impenses** entraînant une plus-value :

- les contributions publiques ou volontaires versées à une corporation de droit public ou de droit privé, pour la construction ou la correction de routes, de trottoirs, des améliorations foncières, des endiguements de cours d'eau, des canalisations, etc ;
- les travaux entraînant une amélioration ou une plus-value sur des immeubles, que le contribuable a accomplis lui-même. Dans certains cantons, ces travaux ne sont toutefois pris en considération que s'ils ont été imposés au préalable au titre de l'impôt sur le revenu.

Divers cantons prévoient également la déduction d'autres types de dépenses engendrant une amélioration ou une plus-value, notamment :

- les dépenses pour l'aménagement de terrains à bâtir : LU, UR, OW, GL, ZG, FR, SO, BL, SH, AR, AI, GR, AG, TG, TI, VD, NE et JU ; en outre en tant que pratique : ZH, BE, SZ, NW, BS et VS ;
- les frais de planification, tels que les plans de construction, les recherches en matière de construction et des avant-projets soumis à une autorité en vue d'un examen préliminaire ou de l'octroi d'une autorisation : ZH, LU, ZG, FR et AG ; en outre en tant que pratique : UR, SZ, NW et BS ;
 - dito, mais uniquement si le projet aboutit à une réalisation ou lorsque l'exécution en est assurée : OW, SO, BL, TG et VS ; en outre en tant que pratique : BE, AR et TI ;
 - dito, mais uniquement si le projet, spécifiquement conçu pour l'immeuble et non réalisable ailleurs, n'a pas été exécuté : VD et JU ;
- les dépenses nécessitées par la remise en état de l'immeuble ainsi que les dépenses d'entretien et les réparations destinées au maintien de la valeur de l'immeuble, qui ont été effectuées durant les premières années de sa possession, et qui n'ont pas pu être déduites du revenu à ce moment-là (en raison de la « pratique Dumont » ou de toute autre restriction légale) : ZH, LU, SZ, NW, GL, FR, SO (pour autant que ces dépenses et frais aient été engagés avant 2010, c.-à-d. avant l'abandon de la pratique Dumont), SH (avant 1997 et uniquement les frais de remise en état), TI, VS et NE ;
en outre BE, AR et AG, mais seulement pour certains frais de remise en état qui n'ont pas déjà été considérés – au moins partiellement – comme des frais d'entretien déductibles en matière d'impôt sur le revenu ;
- les frais liés à l'acquisition ou à l'aliénation de l'immeuble : BE, UR, OW, ZG, BL, GR, AG, VS et NE ;
- les prestations propres, pour autant qu'elles aient été imposées ou seront imposées en tant que revenus ou rendements en Suisse : UR, SZ, GL, BL, GR et VS ;
- la taxe sur la plus-value versée en vertu de la [Loi fédérale sur l'aménagement du territoire du 22 juin 1979 \(LAT\)](#), par exemple résultant de mesures d'aménagement : ZG, BL, GR, TG, VD et GE.

7.2.3 Prise en considération de la dépréciation monétaire

Lors de la détermination du prix de revient, les cantons de BL¹⁴ et GR tiennent compte de l'évolution du pouvoir d'achat survenue depuis l'acquisition de l'immeuble.

Le gain réalisé lors de l'aliénation d'un immeuble n'est ainsi pas imposé dans la mesure où il est dû uniquement au renchérissement (inflation). Voir *chiffre 7.2.1*.

7.3 Déductions

Du gain brut, on peut déduire en premier lieu les **frais généraux**, qui comprennent notamment les **frais de mutation** et les **émoluments, commissions** et frais usuels de **courtage**. Ces derniers sont en effet généralement fixés à un taux variant entre 2 et 3 % (jusqu'à 5 % dans le canton du TI) du prix de vente. Lorsque seule la pratique détermine le montant des commissions, un courtage plus élevé pourra être imputé s'il s'avère que celui-ci est justifié par des conditions particulières et qu'il a effectivement été payé.

¹⁴ La dépréciation monétaire n'est prise en considération qu'à moitié pour les gains réalisés après le 1^{er} janvier 1991.

Certains cantons autorisent parfois **encore d'autres déductions** qui ne revêtent pas le caractère de frais généraux, et notamment :

- les contributions versées par le propriétaire foncier à la commune en vertu de la loi ou d'un règlement communal : BE, UR, NW, ZG, BL, AI, SG, GR, TI et JU ;
- les contributions des propriétaires fonciers pour le raccordement du terrain aux routes et ouvrages publics : ZH, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, BL, SH, AI, SG, GR, AG, TG, TI, VD, VS et JU ;
- les frais pour l'établissement de lettres de rente et de cédules hypothécaires, ainsi que les taxes occasionnées par l'évaluation officielle des immeubles : ZG, AG et VD¹⁵ ;
- les frais pour l'élaboration de contrats, tels que des contrats préliminaires, contrats principaux, règlements de la communauté des propriétaires, actes constitutifs de la propriété par étages : GL, ZG, BL, GR, AG, TI et NE ; en outre en tant que pratique : SZ et VD (seulement pour les PPE) ;
- les engagements de l'aliénateur envers l'acquéreur de l'immeuble, d'effectuer encore certains travaux gratuitement, lorsque la prestation peut être déterminée au moment de la taxation et que ces travaux se dérouleront dans un proche avenir : LU, et AG ; en outre en tant que pratique : UR et BL ;
 - dito, pour autant que cela soit prévu par le contrat : JU ; en outre en tant que pratique : BE, OW et AR ;
 - dito, en tant que pratique, pour autant que le document notarié le mentionne expressément et qu'il s'agit des travaux de plus-value compris dans le prix de vente : VD ;
- les droits de mutation, les frais occasionnés par l'établissement des gages immobiliers de même que ceux pour l'établissement de servitudes ou de charges foncières en faveur de l'immeuble ou de la suppression (le rachat) de servitudes ou charges foncières grevant celui-ci : LU, FR, SO, AG, VD, VS, NE et JU ;
en outre GE, mais la déduction est admise uniquement si le gain est soumis à l'impôt sur le revenu ;
- le montant compensatoire payé pour la diminution de l'aire agricole : FR ;
- les prestations émanant de tiers (en particulier les assurances et les contributions de la communauté), dans la mesure où la personne cédante n'est pas tenue au remboursement ou remplacement : UR et SO ;
- droits de mutation, droits d'enregistrement et frais d'obtention des approbations réglementaires : BS, BL, SG, GR et TG ;
en outre SO pour les droits d'enregistrement et les émoluments du registre foncier ;
- l'impôt sur les gains immobiliers des personnes morales exerçant professionnellement le commerce d'immeubles, à condition qu'elles renoncent à la prise en considération de celui-ci en matière de l'impôt sur le bénéfice : SZ ;
- les dépenses selon le droit intercantonal demeurent réservées et les agents immobiliers cantonaux peuvent les faire valoir à l'intérieur du canton : SZ ;

¹⁵ Pour autant que les frais de l'augmentation de la cédule hypothécaire aient un lien de causalité avec des impenses engendrées par l'immeuble.

- les impenses qui ont été déduites au titre de l'impôt sur le revenu ainsi que la valeur du travail du propriétaire pour son propre immeuble qui n'a pas été soumise à l'impôt sur le revenu, **ne peuvent être invoquées** : NW, BS, BL, SH, AR, TI, VD et NE.

7.4 Compensation des pertes

Selon les principes tendant à éliminer la double imposition intercantonale, un contribuable qui est imposable dans plusieurs cantons ne doit pas être imposé sur une base dépassant la totalité de son revenu effectif (respectivement de son bénéfice net effectif).

Ainsi, lorsque les gains immobiliers sont soumis à l'**impôt ordinaire sur le revenu ou le bénéfice**, la compensation des pertes éventuellement subies sur les immeubles faisant partie de la fortune commerciale est généralement admise par les cantons, dans la même mesure que le report usuel des autres pertes commerciales.

Cela n'était en revanche pas possible précédemment lorsque les gains immobiliers étaient soumis à un **impôt spécial**, car cet impôt était alors considéré comme un impôt réel ayant pour caractéristique de ne pas tenir compte de la capacité économique de l'aliénateur. Il était ainsi admis que le canton de situation de l'immeuble disposait d'un droit exclusif d'imposition. Ce canton n'avait ainsi pas à prendre à sa charge les pertes provenant du canton de domicile (respectivement du canton du siège) ou d'autres cantons. Dans plusieurs cas, cette pratique avait pour résultat des pertes de répartition.

Tel n'est plus le cas à l'heure actuelle et les pertes doivent également être déductibles lorsque les cantons ont prévu une imposition spéciale en matière de gain immobilier.

Le TF a en effet **modifié sa jurisprudence** par jugement du 19 novembre 2004 (ATF 131 I 249). Désormais, doit également être déduite du gain immobilier une éventuelle perte commerciale subie par l'entreprise dans le canton de siège ou dans d'autres cantons d'établissement stable, et cela quand bien même la plus-value n'est pas soumise à l'impôt général sur le revenu ou sur le bénéfice, mais à l'impôt sur les gains immobiliers.

Outre l'arrêt précité, d'autres arrêts du TF ont profondément modifié la jurisprudence relative à la répartition fiscale des immeubles. Le but de cette nouvelle jurisprudence est désormais d'éviter le plus possible les pertes de répartition et de diminuer le grand nombre de cas de répartition. Pour les cantons, cette jurisprudence est aussi contraignante qu'une loi fédérale.

Sur la base de celle-ci, la Conférence suisse des impôts (CSI) a publié, le 15 mars 2007, la [circulaire n°27](#) sur « La double imposition intercantonale – élimination des pertes de répartition en droit intercantonal ».

8 CALCUL DE L'IMPÔT

Dans la plupart des cantons, le barème de l'impôt spécial sur les gains immobiliers dépend de deux facteurs : le **montant du gain** et la **durée de possession**.

En général, le barème de l'impôt sur les gains immobiliers est **progressif** en fonction du niveau du gain immobilier imposable. Les autres cantons appliquent un **tarif proportionnel**.

Dans la majorité des cantons, le montant de l'impôt à payer ressort du barème inscrit dans la loi, directement applicable.

En revanche, dans les cantons de BE, LU, OW, SO, SH, SG et JU, les taux inscrits dans la loi ne constituent que le barème de base. Ainsi, une fois déterminé l'impôt cantonal de base, il faudra encore multiplier ce montant par un certain coefficient annuel fixé périodiquement ou ancré dans la loi (le multiple annuel, appelé parfois « quotité d'impôt »).

Remarque :

Les gains soumis non pas à un impôt spécial, mais à l'impôt ordinaire sur le revenu ou le bénéfice sont imposés conjointement avec les autres revenus ou bénéfices selon le barème de l'impôt en question.

8.1 Tarif proportionnel

En matière d'impôt sur les gains immobiliers, les cantons d'UR, OW, NW, FR, BS, AR, AG, TG, TI, VD et GE appliquent un **tarif proportionnel**. De cette façon, **chaque gain est imposé au même taux**, quel que soit son montant.

Ces cantons tiennent en revanche tous compte de la **durée de possession** avec un **taux d'imposition dégressif**, respectivement avec un **supplément** ou une **réduction**. Plus celle-ci est brève, plus le taux appliqué sera en revanche élevé (*cf. les tableaux aux chiffres 8.3 et 8.4*). La plupart de ces cantons a renoncé à l'utilisation d'un multiple annuel.

8.2 Barème progressif

Les autres cantons possèdent un **barème progressif**, dont les taux varient en fonction du niveau atteint par le gain imposable.

Le plus souvent, un **supplément** est perçu sur les gains réalisés à court terme, tandis qu'un **rabais** est généralement accordé pour les gains qui sont obtenus après une longue durée de possession (*cf. les tableaux aux chiffres 8.3 et 8.4*).

Les particularités cantonales concernant ces barèmes sont les suivantes :

- barème progressif propre : ZH, SZ, GL, BL, SH, AI, GR et NE ; en outre, BE, SG et JU, avec application d'un barème de base et d'un coefficient annuel ;
- imposition séparée et le barème applicable est celui de l'impôt sur le revenu (pour les personnes célibataires, dans les cantons avec un double barème), combiné avec l'application d'un coefficient annuel : LU et SO ;

- barème progressif fondé sur le rapport existant entre le bénéfice, le prix de revient et la durée de possession, avec un taux minimum et un taux maximum : ZG ;
- barème à trois paliers en fonction du montant du gain ; les trois taux de base varient ensuite en fonction de la durée de possession : VS.

8.3 Suppléments en cas de brève durée de possession

Les cantons doivent veiller à **imposer plus lourdement les bénéfices réalisés à court terme** ([art. 12 al. 5 LHID](#)). Tous les cantons perçoivent une sorte de supplément d'impôt en cas de brève durée de possession. Les gains spéculatifs sont ainsi plus fortement imposés, permettant de combattre la spéculation immobilière, ce qui permet à l'impôt sur les gains immobiliers de poursuivre en partie des objectifs extrafiscaux.¹⁶

En règle générale, cette surcharge des gains à court terme s'opère par le biais d'un supplément qui vient s'ajouter à l'impôt normal frappant le gain immobilier.

Pour un aperçu de la réglementation dans les cantons concernant l'imposition accrue des gains immobiliers réalisés à court terme, se référer au document « [Impôt sur les gains immobiliers, souveraineté fiscale et calcul de l'impôt sur les gains immobiliers](#) » des Brochures fiscales, tableau 3.

¹⁶ Voir ATF 145 II 206 C. 3.2.2.

8.4 Réductions en cas de longue durée de possession

A l'exception du canton d'OW tous les cantons prévoient une **réduction de l'impôt** sur les gains immobiliers **réalisés après une longue durée de possession**. Ils entendent ainsi tenir compte du fait que les gains obtenus après une longue durée sont en grande partie dus à la dépréciation monétaire.

En règle générale, en présence d'un barème progressif en fonction du niveau du gain immobilier imposable, cette réduction est accordée au moyen d'un abaissement exprimé en pour cent de l'impôt normalement dû sur le gain immobilier.

Les cantons de NW, FR, BS, AG, TI, VD et GE possèdent par contre un impôt proportionnel avec des taux dégressifs en fonction de la durée de possession.

Le canton de GE ne perçoit plus d'impôt à partir de la 26^{ème} année.

Pour un aperçu de la réglementation dans les cantons concernant la réduction d'impôt en cas de longue durée de possession, se référer au document « [Impôt sur les gains immobiliers, souveraineté fiscale et calcul de l'impôt sur les gains immobiliers](#) » des Brochures fiscales, tableau 3.

* * * * *